

U vezi Inicijative za pokretanje postupka za ocjenu ustavnosti i zakonitosti Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodatu vrijednost ("Službeni list CG", broj 9/15), koju je Ustavnom sudu Crne Gore u ime NVO „MANS“ podnio Dejan Milovac, direktor istraživačkog centra MANS-a., Ministarstvo finansija daje sljedeće

M I Š L J E N J E

Dejan Milovac, direktor istraživačkog centra MANS-a, u ime NVO „MANS“ iz Podgorice, podnio je Ustavnom sudu Crne Gore Inicijativu za pokretanje postupka za ocjenu ustavnosti i zakonitosti Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodatu vrijednost ("Službeni list CG", broj 9/15).

U inicijativi se u bitnom ističe da Država, primjenom člana 4 osporavanog Zakona, luksuzne ugostiteljske objekte sa pet ili više zvjezdica, oslobađa plaćanja poreza na dodatu vrijednost na isporuku proizvoda i usluga i na taj način ih dovodi u povoljniji i privilegovan položaj u odnosu na ostale ugostiteljske objekte koji plaćaju ovu vrstu poreza, kao i da Država od plaćanja poreza na dodatu vrijednost oslobađa isporuku proizvoda i usluga za gradnju i opremanje energetskog objekta za proizvodnju električne energije i prerađivačkog kapaciteta u poljoprivredi. Pored navedenog, podnosilac Inicijative ističe i da Država osporavanim Zakonom od plaćanja poreza na dodatu vrijednost oslobađa isporuku proizvoda, odnosno usluga koja se vrši na osnovu ugovora o kreditu, odnosno zajmu zaključenom između Crne Gore i međunarodne finansijske organizacije, odnosno druge države ili treće strane u kojem se Crna Gora pojavljuje kao garant, u dijelu koji se finansira dobijenim novčanim sredstvima, ako je tim ugovorom predviđeno da se iz dobijenih novčanih sredstava neće plaćati poreske obaveze.

Dalje podnosilac inicijative ističe, da se na ovaj način omogućava Vladi Crne Gore da proizvoljno zaključuje takve ugovore i njima pojedine subjekte oslobađa od plaćanja poreskih obaveza. Naime, Vladi Crne Gore daje se ovlašćenje koje nema po Ustavu i omogućava se da zaključenjem ugovora arbitrarno oslobađa subjekte poreskih obaveza, što je suprotno ustavnom principu jednakosti, ali i principu podjele vlasti iz člana 11 Ustava po kome Vlada vrši izvršnu vlast.

S obzirom na zaključeni ugovor o kreditu sa kineskom EXIM bankom za izgradnju autoputa Bar-Boljare, odobreni kredit od Abu Dabi Fonda za razvoj za projekte u oblasti poljoprivrede, kao i ugovor o kreditu koji se najavljuje za gradnju Drugog bloka Termoelektrane Pljevlja, opravdana je sumnja da će uvoz proizvoda koji će se vršiti na osnovu ovih ugovora, biti oslobođen plaćanja poreskih obaveza, čime će budžet Crne Gore pretrpjeti ogromnu štetu.

Podnosilac inicijative navodi da se primjenom člana 5 Zakona koji se osporava Država svjesno odriče prihoda koji bi budžet ostvario po osnovu plaćanja poreza na dodatu vrijednost za otkup dugova u bankarskom sektoru. Kada se ima u vidu da u bankarskom sektoru postoji veliki broj nekvalitetnih kredita, koje su proteklih godina stvarale isključivo privatne banke i privatne finansijske institucije, suprotno Ustavu Država se odriče prihoda po osnovu naplate poreza na dodatu vrijednost za otkup dugova.

Takođe, navodi da primjenom člana 5 Zakona čija se ustavnost osporava, Država oslobađa od plaćanja poreza na dodatu vrijednost usluge igara na sreću. Izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodatu vrijednost, koje je Skupština Crne Gore usvojila sredinom 2013. godine, prihvaćeno je rješenje kojim se za usluge igara na sreću uvodi obaveza plaćanja poreza na dodatu vrijednost. Dalje, u Inicijativi se ističe da Vlada Crne Gore godinu i po nije bila u stanju da u praksi primijeni ovo zakonsko rješenje, pa se sada osporavanim Zakonom propisuje njegovo konačno brisanje, što je svakako rješenje koje je u interesu priređivača igara na sreću, a na štetu državnog budžeta. Oblast igara na sreću predstavlja značajno polje za punjenje budžetskih prihoda, zbog čega je ne bi trebalo izuzimati od oporezivanja PDV-om.

Za razliku od povoljnosti koje su propisane osporavanim Zakonom u korist određenih pravnih lica, sva druga pravna i fizička lica plaćaju PDV po opštoj stopi od 19% od svakog prometa proizvoda, usluga i uvoza proizvoda. Naime, ovakvim propisivanjem samo određena lica po ovom zakonu dovode se u povoljniji i privilegovan položaj, čime se povređuje ustavni princip jednakosti građana koji nalaže jednako postupanje u istim pravnim situacijama. Na isti način bitno se narušava i ograničava slobodna konkurencija i podstiče neravnoopravan, monopolski i dominantan položaj na tržištu samo za određena lica.

U vezi sa podnijetom Inicijativom, ukazujemo da je Ustavni osnov za donošenje ovog zakona sadržan u članu 16 tačka 5 Ustava Crne Gore, kojim je propisano da se zakonom uređuju pitanja od interesa za Crnu Goru, u koja spada i uvođenje poreza radi obezbjeđenja sredstava za finansiranje javnih rashoda.

U vezi sa pomenutim zakonom, ukazujemo da je jedan od ciljeva njegovog donošenja bio, između ostalog, i usklađivanje postojećih zakonskih rješenja sa Direktivom Savjeta 2006/112/EZ o zajedničkom sistemu poreza na dodatu vrijednost od 28. novembra 2006. godine, imajući u vidu da je Crna Gora, na osnovu Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju Evropskoj zajednici, preuzela obavezu usklađivanja zakonodavstva, sprovođenjem zakona i pravila o konkurenciji (čl. 8, 72 i 100 Sporazuma).

Odredbom člana 4 zakona čija se ustavnost osporava, propisano je da investitori i izvođači ostvaruju pravo na korišćenje nulte stope za sve isporuke proizvoda i usluga namjenjene izgradnji i opremanju hotela sa pet i više zvjezdica, odnosno

energetskog objekta za proizvodnju električne energije i prerađivačkih kapaciteta u poljoprivredi.

Podnosilac inicijative pogrešno zaključuje da su ovi objekti oslobođeni plaćanja poreza na dodatu vrijednost na promet proizvoda i usluga i da se tim nanosi šteta budžetu. Naime, porez na dodatu vrijednost je svefazni porez, koji se plaća u svakoj fazi prometa i svaki učesnik u prometu od obračunatog poreza na izvršeni promet proizvoda i usluga (izlazni PDV) odbija porez plaćen u prethodnim fazama (ulazni porez). Poreski obveznik svoju ukupnu poresku obavezu utvrđuje za poreski period, koji predstavlja kalendarski mjesec i ako je veći izlazni od ulaznog PDV-a, taj iznos prijavljuje poreskom organu i plaća do 15-og u mjesecu za prethodni mjesec. Ukoliko je veći ulazni od izlaznog PDV-a, taj iznos se prijavljuje poreskom organu do 15-og u mjesecu za prethodni mjesec i isti ga vraća obvezniku u roku od 60 dana od dana podnošenja poreske prijave.

Za objekte iz člana 4 osporavanog zakona karakteristično je da period gradnje traje u dužem periodu i radi se o investicijama velike vrijednosti. Do donošenja osporavanog zakona izvođač radova i drugi isporučilac proizvoda i usluga, povezanih sa investicijom, je investitoru iskazivao PDV po stopi od 19%, koji je od njega naplaćivao, a isti je za investitora predstavljao ulazni PDV, sa pravom na odbitak. S obzirom da period gradnje dugo traje, kao i da u periodu gradnje nema ni prihoda na koje se obračunava izlazni PDV, to investitor u toku izgradnje konstantno iskazuje poreski kredit, koji je Država dužna da vraća na njegov zahtjev. Na ovaj način investitor je prinuđen da angažuje novčana sredstva, kojima pored vrijednosti proizvoda i usluga, isporučiocu plaća i porez, koji mu se vraća u periodu od dva do tri mjeseca.

Prema tome, kroz ovaj postupak se naplate određena novčana sredstva, ali se ona poslije vrate investitoru, pa je uticaj na stepen naplate neutralan i nema štete za budžet, kao što se navodi u Inicijativi. Nakon izgradnje i stavljanja objekta u funkciju, odnosno otpočinjanja obavljanja prometa proizvoda i usluga, vlasnik objekta obračunava i plaća PDV na sve isporuke.

Nulta stopa je uvedena samo u jednoj fazi prometa i cilj je da se samo olakša realizacija investicija velike vrijednosti, a koje su od značaja za ukupnu ekonomiju Crne Gore.

Investitorima se na ovaj način ne daje poreska povlastica u vidu poreskog oslobođenja, niti će platiti manje poreza u odnosu na ranije zakonsko rješenje. Olakšicu za investitora predstavlja to što ne mora da angažuje sredstva za plaćanje poreza po primljenim računima od strane isporučilaca proizvoda i usluga, za izgradnju objekta, te da mu ista budu imobilisana dva-tri mjeseca, odnosno do povraćaja PDV kredita.

Bitno je naglasiti i daje ovo rješenje u skladu sa članom 395 Direktive Savjeta 2006/112/EZ, kojim se propisuje da Vijeće, koje djeluje jednoglasno na prijedlog Komisije, može odobriti bilo kojoj državi članici uvođenje posebnih mjera za odstupanje od odredaba ove Direktive, kako bi se pojednostavio postupak naplate PDV-a ili spriječili određeni oblici utaje ili izbjegavanja poreza. S tim u vezi, u ovom slučaju je propisana nulta stopa samo u jednoj fazi prometa, a ista ne dovodi do umanjenja ukupne poreske

obaveze, odnosno poreska obaveza će ostati ista u poslednjoj fazi prometa, prilikom konačne potrošnje proizvoda i usluga.

Na ovaj način se pojednostavljuje postupak naplate PDV-a i smanjuje rizik za izbjegavanje plaćanja poreza, pa je uspostavljeno rješenje koje konzistentno sa evropskim zakonodavstvom.

Imajući u vidu iznesene činjenice može se zaključiti da ovakvo rješenje doprinosi unapređenju investicionog ambijenta i konkurentnosti crnogorske ekonomije, a isto nema za posljedicu umanjivanje budžetskih prihoda.

Takođe se, na isporuke proizvoda, odnosno usluga u skladu sa ugovorom o kreditu, odnosno zajmu, zaključenim između Crne Gore i međunarodne finansijske organizacije, odnosno druge države, kao i između treće strane i međunarodne finansijske organizacije, odnosno druge države u kojoj se Crna Gora pojavljuje kao garant, u dijelu koji se finansira dobijenim novčanim sredstvima, ako je tim ugovorom predviđeno da se iz dobijenih novčanih sredstava neće plaćati troškovi poreza, ostvaruje pravo na korišćenje nulte stope.

Prilikom dodjele kreditnih sredstava, gdje se kao korisnik, ili garant pojavljuje država, međunarodne finansijske organizacije najčešće sredstva dodjeljuju pod uslovom da se iz istih ne plaćaju poreske obaveze.

I u ovom slučaju se radi o objektima velike vrijednosti, gdje se nulta stopa takođe uvodi samo u jednoj fazi prometa. Iz međunarodnih kredita se najčešće finansiraju krupne investicije, koje kasnije služe za obavljanje oporezivog prometa i po tom osnovu se stvaraju novi budžetski prihodi, pa uvođenje nulte stope u fazi izgradnje ne utiče na umanjivanje budžetskih prihoda. Ovakvo rješenje je uvedeno iz istih razloga kao za ugostiteljske i druge objekte iz člana 4 Zakona, pa je identično i rješenje za njegovu opravdanost i usaglašenost sa Ustavom.

U određenim slučajevima objekti koji se finansiraju iz međunarodnih kredita, neće nakon izgradnje služiti za obavljanje oporezivog prometa. To mogu da budu zdravstveni, obrazovni i slični objekti, čiji izgradnju finansira država. U ovom slučaju bi država bila krajnji korisnik, koji bi plaćao PDV isporučiocima proizvoda i usluga za izgradnju i opremanje objekata. Tako plaćeni PDV bi bio ponovo prihod budžeta, odnosno država bi plaćala porez isporučiocu, a isti bi bio dužan da ga uplati državi. Takvo plaćanje poreza ima neutralan uticaj na budžet, i uvođenje nulte stope omogućava državi da ne plaća unaprijed PDV isporučiocu, a da on isti vraća nakon isteka poreskog perioda. I ovo rješenje podrazumijeva neutralan uticaj na budžet i ne umanjuju se prihodi budžeta njegovom primjenom.

Odredbom člana 5 osporavanog zakona, propisano je da se na otkup dugova ne plaća PDV, što je u skladu sa članom 135 navedene direktive, gdje se navodi da će zemlje članice odobriti poresko oslobođenje: „g) transakcija, uključujući i ugovaranje, koje se odnosi na depozitne i tekuće račune, plaćanja, transfere, dugove, čekove i ostale prenosive instrumente, ali isključujući naplatu dugovanja“.

Prema tome, uvođenjem ovakvog rješenja vrši se postupno usklađivanje Zakona o porezu na dodatu vrijednost sa zakonodavstvom EU, a na što se Crna Gora obavezala Pregovaračkom pozicijom.

Odredbe o uvođenju oslobođenja za navedene vrste prometa se ne mogu smatrati neustavnim, jer su u samom Zakonu već postoji institut poreskog oslobođenja za određene vrste prometa.

Takođe, usluge igara na sreću su oslobođene od plaćanja poreza na dodatu vrijednost, a što je u skladu sa navedenom direktivom. Naime članom 135 citirane direktive propisano je da su države članice obavezne izuzeti od oporezivanja klađenje, lutriju i ostale vrste kockanja, zavisno o uslovima i ograničenjima koje propisuju same države članice.

U vezi navedenog, napominjemo da je Skupština Crne Gore usvojila Zakon o izmjenama i dopuni Zakona o porezu na dodatu vrijednost („Službeni list CG“, broj 29/13), koji je u primjeni od 1. jula 2013. godine. Odredbom člana 3 tog zakona, u članu 27 osnovnog teksta Zakona o porezu na dodatu vrijednost, brisana je tačka 7, kojom je bilo propisano oslobođenje od plaćanja PDV-a na usluge igara na sreću i zabavnih igara, po kom osnovu su se stekli uslovi za oporezivanje ovih usluga po standardnoj stopi PDV od 19%.

S obzirom, da se Crna Gora u Pregovaračkoj poziciji izjasnila da prihvata pravnu tekovinu EU koja se odnosi na porez na dodatu vrijednost, to je u obavezi da svoje zakonodavstvo iz oblasti PDV uskladi, između ostalih, i sa članom 135 stav 1 tač.(i) citirane Direktive, kojom je propisano da su države članice obavezne izuzeti od oporezivanja klađenje, lutriju i ostale vrste kockanja, zavisno o uslovima i ograničenjima koje propisuju same države članice.

Kao što je naprijed navedeno u samom Zakonu već postoji institut poreskog oslobođenja za određene vrste prometa, pa se ne može smatrati neustavnim ni poresko oslobođenje za usluge priređivanja igara na sreću.

Imajući u vidu navedeno, mišljenja smo da se primjenom osporavanog Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodatu vrijednost ("Službeni list CG", broj 9/15), ne narušava ni jedno od ustavom utvrđenih načela, **iz kog razloga predlažemo da Ustavni sud Crne Gore, odbije** Inicijativu za pokretanje postupka za ocjenu ustavnosti i zakonitosti Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodatu vrijednost koju je u ime NVO „MANS“ podnio Dejan Milovac, direktor istraživačkog centra MANS-a iz Podgorice.